



UPRAVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

Evidenčna številka: UP00032057

Datum odločbe: 01.10.2019

Senat, sodnik posameznik: Adriana Hribar Milič (preds.), Bojana Prezelj Trampuž (poroč.), mag. Mojca Muha

Področje: DAVKI

Institut: odmera davka v posebnih primerih - davek po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 - ocena davčne osnove - dokazovanje - dokazno breme

Zveza: ZDavP-2 člen 68, 68/5

Jedro

Davčni organ je pravilno zaključil, da tožnik ni dokazal, da bi imel na omenjeni presečni datum (1. 1. 2008) res gotovino v zatrjevani višini (500.000,00 EUR) oziroma ni dokazal, da bi v obdobju inšpiciranja dejansko prejel sredstva (v višini 185.000,00 EUR) od svoje matere. Davčni organ je razloge, zaradi katerih je sprejel tak zaključek, podrobno in izčrpno obrazložil v obrazložitvi izpodbijane odločbe, prav tako se je do tožnikovih pritožbenih razlogov opredelil tudi pritožbeni organ. Z zaključki obeh organov pa se strinja tudi sodišče. Dokazno breme je namreč na tožniku, ki mora s predloženimi oz. predlaganimi dokazi prepričati v resničnost trditve o obstoju zatrjevanega dejstva.

Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Obrazložitev

1. Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju prvostopenjski, davčni tudi finančni organ) je tožniku z izpodbijano odločbo za davčno obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 odmerila od davčne osnove 855.981,24 EUR davek po petem odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) po povprečni stopnji dohodnine 39,41 % v znesku 337.342,20 EUR s pripadajočimi obrestmi v znesku 1.218,65 EUR, obračunanimi od 1. 8. 2013 do dneva izdaje odločbe in mu naložila plačilo davka in obresti v skupnem znesku 338.560,85 EUR (I. točka izreka). Tožnik mora obveznost, navedeno pod točko I izreka

odločbe, plačati v roku 30 dni po vročitvi odločbe, po preteku tega roka se bodo zaračunale zamudne obresti in začel postopek davčne izvršbe (II. točka izreka). Tožnik ni zahteval povrnitve stroškov, stroški postopka, ki so nastali davčnemu organu, bremenijo davčni organ, pritožba ne zadrži izvršitve odločbe (III. in IV. točka izreka).

2. Iz obrazložitve izhaja, da je prvostopenjski organ pri tožniku opravil davčni inšpekcijski nadzor (v nadaljevanju DIN), katerega predmet je bila odmera davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 za obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012. DIN je bil pričet s sklepom z dne 6. 9. 2013, o ugotovitvah pa je bil izdan zapisnik z dne 28. 1. 2014, na katerega je tožnik podal pripombe, na katere je odgovorjeno v obrazložitvi izpodbijane odločbe. Davčni organ je na podlagi podatkov iz obstoječih in drugih uradno dostopnih evidenc ugotovil, da je tožnik v času od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 razpolagal s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki precej presega dohodke, ki jih je tožnik napovedal davčnemu organu. To je bil razlog, da je davčni organ uvedel postopek odmere davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2.

3. V postopku je bilo ugotovljeno, da je imel tožnik od leta 2008 do leta 2012 dohodke v neto višini 124.729,29 EUR, ki jih je davčni organ upošteval pri izračunu davčne osnove tožnika kot postavko, ki zmanjšuje davčno osnovo. Upoštevajoč še druge postavke (posojila tožnika, obveznosti tožnika, avtomobili tožnika, deleži tožnika v gospodarskih družbah, stanje sredstev na transakcijskih računih tožnika, osebna poraba tožnika, dvigi in pologi gotovine na bančni račun tožnika), je davčni organ z uporabo metode neto vrednosti (kot ene od indirektnih metod za ugotavljanje dohodkov) ugotovil osnovo za odmero davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2. Po navedeni metodi se najprej ugotovi neto vrednost premoženja (vrednost premoženja, zmanjšana za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja) na začetku in na koncu inšpiciranega obdobja ter nato ugotovi spremembo neto vrednosti premoženja (kot razlika med ugotovljeno neto vrednostjo premoženja na koncu obdobja in neto vrednostjo premoženja na začetku obdobja). K ugotovljeni spremembi neto vrednosti premoženja se prištejejo porabljen sredstva, vendar le tista, ki ne povečujejo premoženja ali ne zmanjšujejo obveznosti. Hkrati se odštejejo dohodki, od katerih se davki ne plačujejo. Tako dobljeni znesek predstavlja osnovo za odmero davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja opis posameznih postavk in določitev njihovih vrednosti na prvi in zadnji dan kontroliranega obdobja. Iz tabele na strani 37 obrazložitve izpodbijane odločbe je razvidna tožnikova osnova za odmero davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2. Neto vrednost premoženja tožnika se je v času od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 (v obdobju petih let) povečala za 219.740,08 EUR, sredstva, porabljen za osebo potrošnjo tožnika, in gotovinski dvigi so v inšpiciranih letih znašala skupaj 824.433,61 EUR. K spremembi neto vrednosti v višini 219.740,08 EUR je davčni organ prištel skupen znesek osebne porabe ter gotovinskih dvigov za 824.433,61 EUR, od česar je odštel seštevek neto dohodkov, pozitivne obresti, vračilo dohodnine za leto 2010, dodatki k plači (prevoz, prehrana) ter dosežen dobiček pri prodaji nepremičnine (ul. ...), v skupni višini 188.192,45 EUR. Davčna osnova po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 tako znaša v višini 855.981,24 EUR oz. na letni ravni 171.196,25 EUR, ker se osnova (ugotovljena razlika prirasta premoženja) nanaša na pet let. Davčni organ je tožnikove pripombe zavrnil, od ugotovljene davčne osnove pa tožniku odmeril davek v višini 337.342,20 EUR ter obresti, obračunane po medbančni obrestni meri v višini 1.218,65 EUR.

4. Ministrstvo za finance je kot drugostopenjski organ zavrnilo tožnikovo pritožbo in pritrdilo razlogom izpodbijane odločbe.

5. Tožnik se z navedeno odločitvijo ne strinja in jo izpodbija. V tožbi uveljavlja tožbene razloge nepravilne ugotovitve dejanskega stanja in nepravilne uporabe materialnega prava ter bistvene kršitve določb postopka. Ne strinja se z zaključkom organa, da v postopku ni izkazal posedovanja gotovine. Glede navedbe, da mora

davčni zavezanec v skladu s prvim odstavkom 76. člena ZDavP-2 za svoje trditve predložiti dokaze, tožnik navaja, da se zaveda svojega dokaznega bremena. Opozarja pa, da zakonodaja od davčnega zavezanca ne zahteva, da bi moral: - hraniti ali sestavljati posojilne pogodbe v pisni obliki; - voditi evidence svojega osebnega premoženja; - evidentirati stanje gotovine, ki jo hrani doma ali v sefu na banki, na način, ki bi zadostil dokaznim standardom v morebitnem DIN; - dokazila o nakupih in prodajah premičnega premoženja in transakcijah z gotovino. Tožnik se ne strinja z zaključki finančnega organa, da kljub temu, da je imel v preteklosti večje zasluge iz različnih virov, s katerimi je ustvaril vse izkazano premoženje, ki je bilo na dan 1. 1. 2008 vredno 1.523.956,12 EUR, ni logično in mogoče, da bi tožnik poleg tega razpolagal tudi z večjo količino denarnih sredstev v obliki gotovine. Gre za gotovino v višini 500.000,00 EUR na dan 1. 1. 2008 oziroma 100.000,00 EUR na dan 31. 12. 2012. Pri tem se finančni organ po mnenju tožnika neutemeljeno sklicuje tudi na to, da je imel tožnik ob začetku in na koncu inšpiciranega obdobja negativno stanje na svojih transakcijskih računih. Tožnik, ki na svojem transakcijskem računu razpolaga z limitom v višini 10.000,00 EUR, ima po mnenju banke dovolj visoka likvidna finančna sredstva, med katere zagotovo spada gotovina, s katerimi bi lahko vsak trenutek poravnal nastale finančne obveznosti do banke.

6. Tožnik je v postopku pojasnil, da določen del svojega premoženja oz. finančnih sredstev ni želel hraniti na bančnih računih. Iz izpodbijane odločbe sicer izhaja, da finančni organ tožniku priznava opravljanje različnih dobičkonosnih dejavnosti, vendar pri tem dvomi, da se je tako dosežen dohodek v obliki gotovinskih prihrankov ohranil v premoženju tožnika do začetka leta 2008. Zgolj dvom s strani finančnega organa pa ne predstavlja utemeljenega razloga za zavrnitev tožnikovih navedb. Tožnik ponovno navaja, da je v preteklosti opravljal dejavnosti, ki so bile dobičkonosne, dohodke, ustvarjene iz tega naslova pa ohranil (med drugim) tudi v obliki gotovinskih prihrankov. Tožnik je finančni organ seznanil z dejavnostjo prodaje avtomobilov preko družbe A. d.o.o. in ustvarjenih dobičkov med leti 1993 in 1998. Upoštevajoč navedeno, je tožnik verodostojno izkazal, da je njegov povprečni dohodek iz tega naslova v omenjenem obdobju znašal 1 mio. DEM oz. cca. 500.000,00 EUR. Tožnik je zaradi udeležbe v družbi A. d.o.o. predložil tudi overjeno izjavo nekdanje žene takratnega poslovnega partnerja, s katero potrjuje, da je tožnik s strani B.B. dobil 110.000,00 DEM kot vračilo zadržanih dobičkov, ki so po pogodbi o medsebojnih razmerjih pripadali tožniku. Iz predložene izjave prav tako izhaja, da sta bila omenjena poslovna partnerja v sodnem sporu zaradi neupravičeno zadržanih dobičkov. Izvedensko mnenje, ki ga je izdelal C.C. z dne 20. 5. 1999, pa potrjuje, da je bil tožnik kot upnik neupravičeno oškodovan iz naslova zadržanih dobičkov od prodaje avtomobilov v višini 300.000,00 DEM.

7. Tožnik je gotovinske prihranke, ki izvirajo iz obdobja pred 1. 1. 2008, hranil na različnih lokacijah, med drugim tudi v domačem sefu, pri tem pa kot dokaz priložil slikovno gradivo - fotografijo sefa in tudi fotografijo svojega sina z dne 24. 10. 2007, ki prešteva denar. Fotografija dokazuje obstoj gotovine na določeni lokaciji na določen datum. Tožnik se je spomnil tudi svojega komentarja iz trenutka, ko je bila fotografija posneta in tako tudi natančnega zneska gotovine na dan nastanka fotografije (torej lokacija doma in znesek 480.000,00 EUR). V postopku je izkazal tudi obstoj sefa v domači hiši, ki ga je imel v lasti že pred letom 2008. Tožnik svojih izjav glede gotovine, ki jo je hranil doma in v sefu, tekom postopka ni spreminjal, pač pa je podatek, ki ga je navedel finančnemu organu v začetku postopka, zgolj dopolnjeval z bolj podrobnimi navedbami. V prijavi premoženja na dan 1. 1. 2008 je bil naveden znesek 500.000,00 EUR in različne lokacije hrambe gotovine. Nikoli tudi ni trdil, da se je zaradi novega dokaza kakor koli spremenila njegova predhodna izjava - torej, da je bila gotovina v višini 480.000,00 EUR edini prihranek in da se je gotovina hranila samo na eni lokaciji. Tožnik je po tem dogodku, torej po 24. 10. 2007, še vedno hranil del gotovine doma, del pa v sefu v banki. Slednje potrjuje tudi dejstvo, da je tožnik konec leta 2007 dvakrat obiskal svoj sef v banki D. d.d. in sicer takoj naslednji dan, torej 25. 10. 2007, in 6. 11. 2007, del prihrankov pa je bil ves čas hranjen tudi v tujini (...). Iz navedenega torej izhaja, da je tožnik razpolagal z gotovino tudi

na dan 1. 1. 2008, saj v dveh mesecih ni potrošil kar pol milijona EUR gotovine. Tožnik je del gotovine v višini 100.000,00 EUR položil na račun družbe E. d.o.o. že 13. 3. 2008.

8. Zaradi zavarovanja dokazov in v izogib dvomom glede avtentičnosti omenjene fotografije je tožnik poskrbel za ustrezno forenzično kopijo diska ter finančnemu organu izročil elektronsko kopijo fotografije (datoteko na CD-ju). Pri tem fotografija ni bila na nikakršen način spremenjena ali predrugačena in izkazuje realno in dejansko stanje na dan 24. 10. 2007. Slednje potrjuje tudi že predloženo forenzično mnenje izvedenca z dne 9. 2. 2014 ter preostala dokumentacija - priloženi posnetki fotografij gradbišča iz oktobra 2007. Glede navedb finančnega organa, da tožnik ni uspel dokazati, da gre v navedenem primeru dejansko za denarna sredstva tožnika in ne za denarna sredstva njegovih družb, tožnik navaja, da takšne navedbe niso smiselne in da za to tudi ne obstajajo nobeni drugi indici. Razen fizične posesti posameznih bankovcev namreč posameznik ne more dokazati, da so ta denarna sredstva tudi v njegovi lasti. Pri tem se tožnik sklicuje tudi na Stvarnopravni zakonik. Tožnik nadalje navaja, da iz izpodbijane odločbe izhaja, da je finančni organ podvomil v verodostojnost predloženega slikovnega gradiva, saj je navedel, da so bili podatki, vsebovani na slikovnem zapisu in elektronski napravi manipulirani, zato naj bi bilo slikovno gradivo neverodostojno. Finančni organ bi lahko v primeru dvoma o verodostojnosti fotografije in ostalih elektronskih dokazov, slednje zaupal v preiskavo sodnemu izvedencu. Tožnik meni, da je ravnanje finančnega organa nezakonito, saj ni izpeljal ustreznega ugotovitvenega postopka. Če bi to storil, bi ugotovil, da podatki, vsebovani na fotografijah, niso manipulirani, kar je potrdil tudi sodni izvedenec v svojem mnenju na straneh 5 do 9. Iz izvedenskega mnenja še izhaja, da tudi, če bi bil čas digitalnega fotoaparata, s katerim so bile posnete fotografije, nastavljen napačno, fotografije zelo verjetno niso nastale po 30. 11. 2007, saj bi v tem primeru moral biti napačno nastavljen čas na vsaj dveh napravah - na fotoaparatu in računalniku. Ura na fotoaparatu je bila napačno nastavljena, ta pa ne odstopa bistveno od dejanskega časa.

9. Tožnik meni, da finančni organ ne more trditi, da znesek gotovinskih sredstev predstavlja nepojasnjene dohodke, če za takšno trditev nima drugega dokaza kot ugotovitev, da tožnik ni uspel s stopnjo gotovosti dokazati, da je imel na dan pred začetkom inšpiciranega obdobja v lasti premoženje. Pri tem se tožnik sklicuje tudi na besedilo 68. člena ZDavP-2. V obravnavani zadevi je namreč tožnik podal zadostno količino neposrednih in posrednih dokazov, na podlagi katerih je mogoče utemeljeno dvomiti, da je stališče finančnega organa pravilno. Navedbe finančnega organa po mnenju tožnika tudi ne morejo biti logične, saj leta ne upošteva dejstva, da je tožnik v obdobju od leta 2008 do leta 2012 poleg osebne porabe in gotovinskih dvigov v skupni višini 266.619,57 EUR opravil tudi pologe gotovine v višini 116.000,00 EUR. Del teh pologov gotovine nedvomno izvira iz navedenih gotovinskih dvigov, del pologov gotovine pa iz naslova prihranjene gotovine. Davčni organ tudi ni upošteval dejstva, da je tožnik v obdobju od 13. 3. 2008 do 6. 12. 2012 na transakcijski račun družbe E. d.o.o. opravil tudi precej gotovinskih pologov v skupni višini 857.500,00 EUR. Če tožnik ne bi razpolagal z gotovino na dan 1. 1. 2008 v zatrjevanem znesku, ne bi imel možnosti za financiranje družbe E. d.o.o. s posojili v obliki gotovinskih pologov. Tožnik finančnemu organu očita, da v izpodbijani odločbi ni pravilno ugotovil dejanskega stanja oz. davčne osnove tožnika v tem postopku. Po ugotovitvah finančnega organa tožnik v obdobju od leta 2008 do leta 2012 ni prejel nobenih dodatnih nepojasnjenih dohodkov, zato je več kot očitno, da je moral razpolagati z določenimi prihranki tudi na dan 1. 1. 2008. Zaradi časovne oddaljenosti tožnik drugih dejstev in dokazov, kot jih je predložil tekom postopka, ne more izkazati.

10. Tožnik je v postopku tudi pojasnil, da je del denarnih sredstev v višini 185.000,00 EUR prejel od svoje mame. Mama tožnika je namreč po smrti svojega moža prejela pokojnino v višini približno 1.000,00 EUR mesečno, poleg tega je konec leta 1990 prejela tudi dediščino po možu. Kot dokazilo je tožnik posredoval izpisek gotovinskih pologov, ki dokazujejo prilive na račun njegove družbe. Dodatno je tožnik predložil tudi

aneks k dogovoru z dne 25. 12. 2011, ki so ga sklenili družinski člani, z namenom pojasnitve vsebine dednega dogovora. V omenjenem aneksu je tožnikova mama (F.F.) izjavila, da je iz svojih prihrankov v letih 2009 in 2011 dala svojemu sinu sredstva v več obrokih, v zneskih med 10.000,00 EUR in 20.000,00 EUR. Mama je tako tožniku izročila sredstva v višini 160.000,00 EUR ter 25. 11. 2011 (na dan dogovora) še 25.000,00 EUR. Kljub vsem dokazilom je davčni organ neupravičeno zaključil, da tožnik prejema sredstev od svoje mame ni uspel dokazati, zato mu le-ta teh sredstev ne more upoštevati kot vira za financiranje premoženja v času od 2008 do 2012. Tožnik se ne strinja z navedbo davčnega organa, da mama tožnika v preteklosti ni imela takšnih dohodkov, da bi ta omogočala izvor sredstev, ki jih je predala sinu. Sklicuje se na sklep o dedovanju, iz katerega izhaja, da je imel tožnikov oče ob smrti razpoložljiva denarna sredstva na različnih računih, ki jih je po dednem dogovoru prevzela do 5/6 zapustnikova soproga, to je tožnikova mama. Po podpisu pisnega dogovora z dne 25. 12. 2011 pa je navedeno premoženje v celoti prešlo izključno na tožnika. Tožnik se sklicuje še na razpoložljive bančne izpiske. Tožnik davčnemu organu očita, da v postopku ni ugotovil in ni izkazal verjetne davčne osnove. Dejstvo, da v inšpiciranem obdobju ni obstojal vir za nenapovedane dohodke, je po mnenju tožnika nedvomen dokaz za obstoj prihrankov na dan 1. 1. 2008. Tožnik je prepričan, da je verodostojno dokazal prejem sredstev s strani svoje mame, saj je davčnemu organu posredoval vrsto dokazov, ki kažejo na to, da so bila sredstva v višini 185.000,00 EUR zares prejeta. Slednje neposredno izhaja tudi iz dogovora, ki so ga sklenili tožnik, G.G. in F.F. Izpodbijana odločitev zato ni v skladu z načeli sorazmernosti in materialne resnice. Davčni organ bi v postopku bil dolžan ugotoviti tudi dejstva, ki so v korist tožnika, npr., da v obdobju 2008 do 2012 ni prišlo do nobenega prenosa denarnih sredstev v obliki gotovine med tožnikom in njegovo mamo F.F., pri čemer se sklicuje na 5. člen ZDavP-2.

11. Tožnik v nadaljevanju izpostavlja, da je ureditev, ki določa način določitve davčne osnove na podlagi cenitve, zakonsko pomanjkljiva in ustavno sporna. Glede na določbo 68. člena ZDavP-2 opozarja, da morajo biti v ugotovitvenem postopku s strani finančnega organa ugotovljene in upoštevane vse okoliščine konkretnega primera, tudi tiste, ki so lahko v korist zavezanca za davek. Tožnik davčnemu organu očita, da ni upošteval tožnikovih navedb ter, da je postopal pristransko. Tudi s cenitvijo določena davčna osnova mora biti kar se da dober približek dejanski davčni osnovi, torej mora finančni organ tudi v teh primerih ravnati tako, da ugotovi (oceni) verjetno davčno osnovo kar najbližje njeni realni vrednosti. V konkretni zadevi je tožnik izkazal dvom v zaključke davčnega organa, saj je s predložitvijo različnih dokazov dokazoval izvor svojih gotovinskih prihrankov. Davčnemu organu tožnik očita tudi napačno tolmačenje določbe 77. člena ZDavP-2, saj se je zadovoljil s presojo in sprejemom odločitve le na podlagi razpoložljive listinske dokumentacije. Pri tem opozarja, da se v postopkih, v katerih je finančnim organom dano pooblastilo za odločanje na podlagi verjetno izkazanih dejstev, od zavezanca za davek ne more in ne sme zahtevati višjih meril oziroma standardov dokazovanja, kot veljajo za finančni organ. Tožnik nadalje opozarja, da je v nasprotju z načelom materialne resnice ravnanje finančnega organa, ko ne prizna ostale, t.j. nepisne oz. nelistinske dokumentacije, pri čemer se sklicuje na načelo proste presoje dokazov iz 10. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP). Ravnanje davčnega organa je tako v nasprotju s temeljnimi jamstvi poštenega postopka, kot izhajajo iz načela enakega varstva pravic po 22. členu Ustave RS. Davčnemu organu očita, da se ni opredelil do njegovih navedb oz., da je njegova opredelitev površinska, kar je samo po sebi v nasprotju z določbo 25. člena Ustave RS in pomeni kršitev pravice do pravnega sredstva, kar izhaja tudi iz sodne prakse, na katero se sklicuje tožnik. Tožnik je namreč prepričan, da vsa predložena dokazna sredstva ter predočena dejstva več kot prepričljivo izkazujejo dvom v pravilnost ugotovljenega dejanskega stanja s strani finančnega organa. Odločitev, ki je sprejeta na podlagi tako dvomljivo ugotovljenega dejanskega stanja, je zato v nasprotju z načelom materialne resnice in je posledično nezakonita.

12. Tožnik meni, da je postopek ocenjevanja davčne osnove neustrezen, saj niso predvidene metode za

izvedbo ocenitve. ZDavP-2 metod in kriterijev ne določa, poleg tega pa tudi niso dovolj jasno in določno opredeljena niti posamezna merila, ki določajo metode. Posledično je taka ureditev v nasprotju s 147. členom Ustave RS. Nobeno pravno sredstvo, ki bi ga tožnik lahko vložil zoper uporabo posamezne metode in na določitev davčne osnove, ne bi bilo učinkovito, kar predstavlja direktni poseg v ustavno zagotovljeno pravico tožnika do pravnega sredstva. Tožnik se nadalje sklicuje na neupravičen poseg v zasebno lastnino. Navaja, da se glede dopustnosti poseganja v premoženje posameznika z davkom po 68. členu ZDavP-2 lahko postavi utemeljeno vprašanje skladnosti zakonske ureditve z načelom enakosti pred zakonom iz drugega odstavka 14. člena Ustave RS, pa tudi vprašanje, ali ne gre celo za neskladje s prvim odstavkom 14. člena Ustave RS, ki zagotavlja enako varstvo človekovih pravic vsakomur, ne glede na osebne okoliščine, med katerimi Ustava RS izrecno navaja tudi "gmotno stanje" oziroma "premoženje", kar prepoveduje tudi 1. člen Protokola št. 12 k EKČP. Zato je pomembno spoštovanje določb 33. člena Ustave RS (pravica do zasebne lastnine) v povezavi s prvim odstavkom 67. člena Ustave RS (gospodarska, socialna in ekološka funkcija lastnine). Z naložitvijo konkretne davčne obveznosti gre po mnenju tožnika za prekomeren poseg v njegovo lastninsko pravico, zaradi česar je izpodbijana odločba nezakonita. Tožnik predlaga, da sodišče tožbi ugodi, izpodbijano odločbo odpravi in zadevo vrne prvostopenjskemu organu v ponoven postopek oziroma, da izpodbijano odločbo odpravi in samo odloči o zadevi tako, da tožniku ni treba plačati z izpodbijano odločbo dodatno odmerjenega davka po 68. členu ZDavP-2 s pripadajočimi obrestmi. Hkrati predlaga, da se mu vrne že plačani davek z zakonsko določenimi zamudnimi obrestmi. Predlaga tudi, da sodišče toženi stranki naloži, da je dolžna tožniku povrniti stroške tega postopka.

13. Tožena stranka v odgovoru na tožbo v prereka tožnikove tožbene navedbe in dodatno pojasnjuje razloge, na katerih temelji izpodbijana odločitev in zaradi katerih meni, da je izpodbijana odločitev pravilna. Predlaga, da sodišče tožbo zavrne.

14. Tožba ni utemeljena.

15. Po presoji sodišča je izpodbijana odločba pravilna in zakonita. Sodišče se strinja z razlogi, ki izhajajo iz izpodbijane odločitve (tako odločbe prvostopenjskega kot odločbe drugostopenjskega organa) in jih v izogib ponavljanju posebej ne navaja (drugi odstavek 71. člena ZUS-1), glede tožbenih ugovorov pa dodaja:

16. Po določbi petega odstavka 68. člena ZDavP-2, ki je veljal v relevantnem obdobju, se davek odmeri, če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki precej presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali če je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, oziroma s trošenjem davčnega zavezanca – fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe. Davek se odmeri od ugotovljene razlike med vrednostjo premoženja (zmanjšana za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo. Postopek za odmero davka po tem odstavku se lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil postopek uveden. Od tako ugotovljene osnove se plača davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.

17. V postopku je davčni organ izračunal neto vrednost tožnikovega premoženja v obdobju od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012. Z indirektno metodo ugotavljanja dohodkov je ugotovil razliko med porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni ter dohodki, od katerih se davki ne plačujejo. Ob upoštevanju še porabljenih sredstev, ki povečujejo premoženje ali ne zmanjšujejo obveznosti, je ugotovil spremembo neto vrednosti tožnikovega premoženja v višini 855.981,24 EUR, ki jo je upošteval kot osnovo za odmero davka po petem

odstavku 68. člena ZDavP-2. Po presoji sodišča je davčni organ postopal pravilno. Tožnikovi ugovori, ki se s tem ne strinja, pa niso utemeljeni.

18. Glede določbe 68. člena ZDavP-2 sodišče pojasnjuje, da je bil institut ocene davčne osnove za fizične osebe v slovenskem pravnem redu uzakonjen že v Zakonu o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP), ki je veljal v času od 1. 1. 1997 do 31. 12. 2004. V skladu z 39. členom ZDavP je davčni organ izvedel postopek cenitve tudi, če fizična oseba ni napovedala prejemkov od opravljenih storitev in poslov in drugih prejemkov, dohodkov oziroma dobičkov. Če je davčni organ ugotovil nepojasnen vir dohodkov, je moral ugotoviti, od kod ti dohodki najverjetneje izvirajo, in ga kot takega obdavčiti po Zakonu o dohodnini. Davčni organ je tako že po ZDavP imel pooblastilo za izvedbo ugotovitvenega postopka cenitve davčne osnove (drugi odstavek 39. člena ZDavP). Obveznost prijaviti vse dohodke je za fizične osebe torej obstajala že pred uveljavitvijo ZDavP-2 in s tem tudi obveznost davčnih zavezancev, da od vseh dohodkov, razen tistih, za katere zakon tako izrecno določa, plačajo dohodnino. Institut, kot ga določa peti odstavek 68. člena ZDavP-2, je bi v slovenski pravni red vključen s četrtem odstavkom 113. člena ZDavP-1 (odmera davka v posebnih primerih), ki je veljal od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2006.

19. Institut obdavčitve nepojasnjene vira tako ni uzakonjen na novo, ampak gre le za posamezni poseben način izvedbe cenitve kot postopka za ugotavljanje verjetne davčne osnove. Zato sodišče zavrača tožnikove ugovore, iz katerih je razumeti, da tožnik ni mogel pričakovati, da bi moral voditi evidence svojega premoženja in evidentirati stanje gotovine, ki jo je hranil (bodisi doma ali v sefu banke), zato, da bi zadostil dokaznim standardom morebitno uvedenega DIN. Obveznost fizičnih oseb, da morajo dokumentacijo, ki ima vpliv na njihovo davčno obveznost, hraniti najmanj pet let po poteku leta, na katerega se davčna obveznost nanaša izhaja tudi iz 41. člena ZDavP-2. Zato ni mogoče slediti tožnikovim ugovorom, iz katerih izhaja, da zaradi časovne oddaljenosti tožnik drugih dokazov ne more predložiti davčnemu organu in da naj bi bilo, zaradi neupoštevanja tožnikovih trditev, dejansko stanje v zadevi nepopolno ugotovljeno.

20. Tožnik je v postopku zatrjeval, enako pa zatrjuje tudi v tožbi, da je na dan 1. 1. 2008 razpolagal z večjo vsoto gotovine. Ker obstoj gotovine pred 1. 1. 2008 (pred inšpiciranim obdobjem) pomeni dejstvo, ki zmanjšuje višino davčne osnove, je pravilno stališče davčnega organa, da je dokazno breme, da izkaže obstoj navedene gotovine, na davčnem zavezancu. Le on namreč lahko izkaže, da je res razpolagal z gotovino ter zato predloži ustrezne dokaze. Davčni organ pa je tisti, ki oceni utemeljenost takih navedb. Tožnik je v postopku zatrjeval, da je na prvi dan inšpiciranega obdobja razpolagal s približno 500.000,00 EUR gotovine. Obstoj navedene gotovine je utemeljeval s tem, da je pojasnjeval na kakšen način je posloval od leta 1986 in s kakšnimi dejavnostmi se je v tem času ukvarjal. Tudi po presoji sodišča tožnik z navedbami o svoji poslovni dejavnosti ni uspel izkazati, da bi na omenjeni datum razpolagal z gotovino v omenjeni višini. Ob ugotovitvi, da so tožnikovi neto dohodki od leta 1997 do vključno leta 2007 znašali skupaj 167.739,83 EUR ter ob dejstvu, da je imel tožnik na presečni dan (1. 1. 2008) v lasti premoženje v neto znesku 1.523.956,12 EUR, je mogoče pritrditi davčnemu organu, da so se tožnikovi zaslužki iz preteklosti očitno izrazili (že) v njegovem premoženju na dan 1. 1. 2008. Zato sodišče zavrača tudi sklicevanje tožnika na velike dobičke, ki naj bi jih ustvaril med letom 1993 in 1998. Prav tako sodišče zavrača sklicevanje tožnika, da je s strani takratnega poslovnega partnerja B.B. dobil 110.000,00 DEM gotovine kot vračilo zadržanih dobičkov, kar izhaja iz izjave nekdanje žene omenjenega poslovnega partnerja. Iz omenjene izjave ne izhaja kdaj naj bi tožnik ta sredstva prejel, glede na to, da gre za denarna sredstva v DEM, pa gre za čas, ki sega v obdobje pred letom 2007.

21. Zato davčni organ po presoji sodišča upravičeno ni sledil tožnikovim navedbam, da bi tožnik na presečni datum (1. 1. 2008) razpolagal še z gotovino, ki naj bi predstavljala kar trikrat toliko, kot so znašali tožnikovi

neto dohodki zadnjih desetih let. Po navedbah tožnika naj bi samo v zadnjih petih letih od navedene gotovine v višini 500.000,00 EUR tožnik potrošil 400.000,00 EUR, saj naj bi bilo stanje gotovine na koncu inšpiciranega obdobja (na dan 31. 12. 2012) le še 100.000,00 EUR. Sodišče pritrjuje davčnemu organu, ki tožnikovim navedbam ni sledil, pri čemer je davčni organ tudi upošteval, da je tožnik na dan 31. 12. 2012 imel negativno stanje na obeh bančnih računih in sicer za več kot 8.000,00 EUR (koristil je limit). Zaradi slednjega tudi sodišče sledi zaključku davčnega organa, da omenjeno zbuja dvom v tožnikove navedbe, da bi tožnik v tem času razpolagal tudi z gotovino v višini 500.000,00 EUR. Po presoji sodišča je pravilen zaključek davčnega organa, da tožnik obstoja zatrjevanega zneska gotovine (v višini 500.000,00 EUR) na dan 1. 1. 2008 ni uspel dokazati.

22. Tožnik je že v postopku navajal, da je gotovinske prihranke, ki izvirajo iz obdobja pred 1. 1. 2008, hranil na različnih lokacijah, med drugim tudi v sefu na svojem domu, pri čemer je kot dokaz priložil fotografijo sefa na svojem domu in fotografijo svojega sina, ki naj bi bila z dne 24. 10. 2008, na kateri tožnikov sin prešteva denar - bankovce po 500,00 EUR. Davčni organ je ugotovil, da je zabeležen čas nastanka navedenih fotografij nepravilen in zato na podlagi navedene fotografije ni sledil tožnikovim navedbam, da je 1. 1. 2008 razpolagal s premoženjem v obliki gotovine v višini 500.000,00 EUR. Zaključil je tudi, da tožnik ni dokazal, da gre pri gotovini, ki jo izkazuje s fotografijo, na kateri njegov sin prešteva denar, sploh za tožnikova denarna sredstva in ne morda za denarna sredstva ene izmed njegovih družb. Prav tako je zaključil, da tožnik ni dokazal, da je z enako vsoto gotovine razpolagal tudi na presečni dan 1. 1. 2008. Menil je tudi, da prav tako ni izkazano, da je bilo na fotografiji prikazano štetje res izvedeno 24. 10. 2007 in ne morebiti prej ali celo v letu 2008. Tudi po presoji sodišča so zaključki davčnega organa pravilni. Tožnik se glede dokaza - fotografije, na kateri tožnikov sin prešteva denar - bankovce po 500,00 EUR, sklicuje na izvedensko mnenje. Iz slednjega izhaja, da tudi, če bi bil čas digitalnega fotoaparata, s katerim so bile posnete fotografije, nastavljen napačno, fotografije zelo verjetno niso nastale po 30. 11. 2007. Vendar pa se tudi sodišče strinja s presojavo davčnega organa, da zgolj obstoj fotografije, na kateri tožnikov sin šteje denar - bankovce po 500,00 EUR, za katero naj bi obstajala domneva, da je nastala nekje v jeseni 2007, še ne pomeni, da naj bi tožnik na dan 1. 1. 2008 razpolagal z denarjem v zatrjevani višini. Zato tudi po presoji sodišča davčni organ ni bil dolžan imenovati sodnega izvedenca, da bi izdelal mnenje glede verodostojnosti omenjenih fotografij.

23. Sodišče se prav tako strinja z zaključkom davčnega organa, da tožnik v postopku ni izkazal, da je denarna sredstva v višini 185.000,00 EUR prejel od svoje mame. Tožnik namreč v postopku ni izkazal obstoja in prehoda tega denarja in s tem realizacijo dogovora z dne 25. 12. 2011, na katerega se sklicuje. Iz navedenega dogovora izhaja, da tožnikova mati, F.F. predaja vse svoje prihranke, pridobljene v svojem življenju, vključno pridobljene leta 1990 po dediščini po svojem pokojnem možu H.H. v znesku 185.000,00 EUR, tožniku kot svojemu sinu. Slednji pa se zaveže skrbeti za svojo mater do konca njenega življenja. Obenem se zaveže skrbeti za svojega brata, I.I., invalida, tudi po smrti matere. Dogovor vsebuje lastnoročne podpise matere F.F. ter tožnika in I.I. Iz samega dogovora je sklepati, da naj bi mati navedena sredstva predala tožniku na dan sklenjenega dogovora, to je 25. 12. 2011. Tožnik o tem, da naj bi mu mati izročila gotovino, ni predložil nobenih dokazil.

24. Tekom postopka je tožnik kot dokaz o izročitvi gotovine s strani mame navajal gotovinske pologe na račune njegovih družb. V pripombah na zapisnik je tožnik predložil aneks k dogovoru z dne 25. 12. 2011, ki naj bi ga družinski člani sklenili z namenom pojasnitve vsebine dogovora z navedenega dne. V aneksu je tožnikova mati izjavila, da je iz svojih prihrankov v letih 2009 do 2011 dala tožniku sredstva v več obrokih, v zneskih med 10.000,00 EUR in 20.000,00 EUR, katere je (po njeni vednosti) tožnik posodil svojim podjetjem. Nadalje tudi navaja, da naj bi na njen predlog za božič leta 2011 sklenili pisni dogovor, v katerega bi vključili tudi obvezo za doživljensko skrb tožnika za svojega brata in mater. V skladu s predloženim

aneksom naj bi mati tožniku kot svojemu sinu v letih 2009 in 2010 izročila sredstva v skupni višini 160.000,00 EUR ter 25. 12. 2011, na dan dogovora 25.000,00 EUR. Denar naj ne bi izhajal izključno iz dedovanja, pač pa tudi iz prihrankov tožnikove matere F.F., ki jih je v veliki meri hranila doma.

25. V postopku je bilo ugotovljeno, da v sklepu o dedovanju z dne 11. 12. 1990 po H.H. ni razvidna višina sredstev na bančnih računih, zaradi česar davčni organ ni mogel preizkusiti, ali so bila del omenjene zapuščine tudi sredstva, ki naj bi jih tožnik prejel od svoje matere. Iz evidenc davčnega organa pa so bili ugotovljeni dohodki F.F., ki v obdobju od 1996-2012 znašajo v neto znesku 169.667,17 EUR. Davčni organ je iz razpoložljivih podatkov ugotovil, da je tožnikova mama od leta 1996 dalje razpolagala le z dohodki iz naslova pokojnine. Zato je tudi po presoji sodišča pravilen zaključek davčnega organa, ki ni sledil tožnikovim navedbam, da naj bi tožnikova mati razpolagala s podedovanim sredstvi od leta 1990, ter da naj bi navedena sredstva hranila doma, v gotovini. Sodišče se strinja s sklepanjem davčnega organa, da sam dogovor z dne 25. 12. 2011 še ne dokazuje dejanske izročitve denarnih sredstev s strani matere tožniku. Bistveni so namreč dokazi o dejanski izročitvi spornih denarnih sredstev tožniku. Tudi po presoji sodišča tožnik ni dokazal, da bi dejansko prejel navedeni denar. Ker v postopku ni bil predložen noben dokaz glede obstoja zatrjevanih denarnih sredstev, niti o dejanski izročitvi teh sredstev s strani tožnikove matere tožniku, je tudi po presoji sodišča pravilna ocena davčnega organa, da prejema teh sredstev ni mogoče upoštevati in posledično ni mogoče znižati tožnikove davčne osnove.

26. Sodišče zavrača tudi tožnikove ugovore, da je postopek ocene davčne osnove zakonsko pomanjkljiv in ustavno sporen. Tožnik namreč opozarja, da se od zavezanca za davek ne more in ne sme zahtevati višjih meril oziroma standardov dokazovanja, kot veljajo za finančni organ. Po presoji sodišča navedeni tožnikovi ugovori niso utemeljeni. Iz določbe drugega odstavka 68. člena ZDavP-2 izhaja, da je cenitev ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti verjetno davčno osnovo. Verjetno se torej določi davčna osnova, ki se mora čim bolj približati resnični vrednosti. Temu je tako ravno zato, ker davčni zavezanec ni napovedal dohodkov, ki bi jih moral. Glede poslov, s katerimi zavezanec, v konkretnem primeru tožnik, dokazuje nasprotno (v skladu s šestim odstavkom 68. člena ZDvP-2), da je davčna osnova nižja, pa je logično, da je dokazno breme na tožniku. Zavezanec - tožnik je namreč v teh primerih tisti, ki razpolaga oziroma bi moral razpolagati s podatki, ki so pomembni za davčno odmero, zato se od njega utemeljeno zahteva, da dejstva oziroma okoliščine, ki izvirajo iz njegove sfere, dokaže s stopnjo gotovosti. Zato sodišče zavrača tožnikove ugovore, ki se s tako vodenim postopkom, kot v obravnavani zadevi, ne strinja. Sodišče zavrača tudi tožnikove ugovore, da je davčni organ postopal pristransko ter, da ni upošteval tožnikovih navedb kot tudi tožnikovih ugovorov, da je davčni organ napačno tolmačil določbe 77. člena ZDavP-2, ki se nanaša na dokazila, ker naj bi se zadovoljil zgolj z razpoložljivo listinsko dokumentacijo.

27. Kot že pojasnjeno, je obveznost prijaviti vse dohodke za fizične osebe obstajala že pred uveljavitvijo ZDavP-2 in s tem tudi obveznost davčnih zavezancev, da od vseh dohodkov, razen tistih, za katere zakon tako izrecno določa, plačajo dohodnino. Institut obdavčitve nepojasnjene vira ni uzakonjen na novo (pač pa gre le za posamezni poseben način izvedbe cenitve kot postopka za ugotavljanje verjetne davčne osnove). V skladu z načelom materialne resnice mora tožnik svoje trditve dokazati s stopnjo gotovosti. V 41. členu ZDavP-2 je sicer določeno, da morajo fizične osebe dokumentacijo, ki ima vpliv na njihovo davčno obveznost, hraniti najmanj pet let po poteku leta, na katerega se davčna obveznost nanaša, vendar pa mora davčni zavezanec davčnemu organu glede starejših relevantnih dogodkov ponuditi zadosti dokazov za zaključek, iz katerega obdobja njegovi dohodki dejansko izvirajo. V nasprotnih primerih davčni organ utemeljeno sklepa, da nepojasneni viri izvirajo iz obdobja, v katerem so prvič razvidni oziroma navzven izkazani, v konkretnem primeru torej obdobja, ki je predmet inšpekcijskega postopka. V primeru, da bi

obveljalo stališče tožnika, iz katerega je razumeti, da bi tudi davčni zavezanci izkazovali nižjo davčno osnovo (po šestem odstavku 68. člena ZDavP-2) zgolj na ravni verjetnosti, bi prišlo do nevzdržne situacije, v kateri bi bili davčni zavezanci, ki kršijo svojo dolžnost napovedi vseh dohodkov, v privilegiranem položaju v primerjavi s tistimi davčnimi zavezanci, ki ravnaajo v skladu s predmetno dolžnostjo in za katere velja redni davčni postopek z načelom ugotavljanja materialne resnice (5. člen ZDavP-2). Zato sodišče zavrača tožnikove ugovore, da je ravnanje davčnega organa v nasprotju s temeljnimi jamstvi poštenega postopka in da gre za kršitev 22. in 25. člena Ustave RS ter, da je omenjena ureditev v nasprotju s 147. členom Ustave RS.

28. Sodišče zato zavrača tožnikove ugovore, da je postopek ocenjevanja davčne osnove neustrezen ter, da niso predvidene metode za izvedbo ocenitve. Sodišče ugotavlja, da se tožnik ne strinja z zaključkom davčnega organa, da ni dokazal, da je že v začetku DIN, to je 1. 1. 2008, razpolagal z večjim zneskom gotovine ter, da prav tako ni dokazal, da je tekom inšpiciranega obdobja prejel gotovinska sredstva tudi od svoje matere. Upoštevajoč navedbe tožnika namreč tožnik meni, da bi se mu morala pri določitvi davčne osnove navedena sredstva upoštevati in davčna osnova ustrezno znižati. Vendar pa tožnik, na katerem je dokazno breme, da je razpolagal z zatrjevanimi denarnimi sredstvi že v začetku inšpiciranega obdobja oziroma, da je določena denarna sredstva prejel v času inšpiciranega obdobja kot darilo (ki ni predmet obdavčitve), obstoja oziroma prejema navedenih zatrjevanih denarnih sredstev ni dokazal. Po presoji sodišča je davčni organ pravilno zaključil, da tožnik ni dokazal, da bi imel na omenjeni presečni datum (1. 1. 2008) res gotovino v zatrjevani višini (500.000,00 EUR) oziroma ni dokazal, da bi v obdobju inšpiciranja dejansko prejel sredstva (v višini 185.000,00 EUR) od svoje matere. Davčni organ je razloge, zaradi katerih je sprejel tak zaključek, podrobno in izčrpno obrazložil v obrazložitvi izpodbijane odločbe, prav tako se je do tožnikovih pritožbenih razlogov opredelil tudi pritožbeni organ. Z zaključki obeh organov pa se strinja tudi sodišče. Dokazno breme je namreč na tožniku, ki mora s predloženimi oz. predlaganimi dokazi prepričati v resničnost trditve o obstoju zatrjevanega dejstva.

29. Navedena ureditev po presoji sodišča tudi ni v nasprotju s 147. členom Ustave RS, iz katerega izhaja, da država z zakonom predpisuje davke, carine in druge dajatve in tudi ne gre za neskladje s 14. členom Ustave RS, ki se nanaša na načelo enakosti pred zakonom (med drugim ne glede na gmotno stanje), na kar se sklicuje tožnik. Prav tako navedena ureditev ni v nasprotju s pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave RS in zagotavljanjem njene gospodarske, socialne in ekološke funkcije iz 67. člena Ustave RS.

30. Tožnik je v postopku sodeloval in bil seznanjen z ugotovitvami davčnega organa. Sodišče se strinja s presojjo davčnega organa o vseh ugotovljenih dejstvih in okoliščinah v predmetnem postopku, ki je v izpodbijani odločbi obrazložena z logičnimi in izčrpnimi argumenti. Sodišče se prav tako strinja tudi z razlogi, ki jih je v obrazložitvi svoje odločitve navedel drugostopenjski organ.

31. S tem je sodišče odgovorilo na tiste tožbene ugovore, ki so bili po njegovi presoji bistveni za odločitev. Odgovor na ostale tožbene ugovore pa je razviden iz konteksta celotne obrazložitve predmetne sodbe. Po povedanem je izpodbijana odločitev pravilna in zakonita, relevantno dejansko stanje pravilno ugotovljeno ter materialno pravo pravilno uporabljeno, v postopku pa tudi niso bile storjene bistvene kršitve pravil postopka. Prav tako sodišče v postopku tudi ni našlo kršitev, na katere je dolžno paziti po uradni dolžnosti, niti očitanih kršitev ustavnih pravic. Zato je tožba na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1 kot neutemeljeno zavrnilo.

32. Sodišče je v zadevi odločilo brez glavne obravnave, ker so bili relevantni dokazi izvedeni in pravilno presojeni v že postopku izdaje izpodbijane odločbe (59. člen v zvezi z drugim odstavkom 51. člena ZUS-1).

33. Izrek o stroških postopka temelji na četrtem odstavku 25. člena ZUS-1. Če sodišče tožbo zavrne, trpi

vsaka stranka svoje stroške postopka.

Datum zadnje spremembe: 09.07.2020